
Illegittimo il disconoscimento di perdite o crediti fiscali mediante cartella esattoriale

di [Leo](#), [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 29 Maggio 2012

sempre più spesso gli uffici si limitano all'invio della cartella di pagamento per il recupero di perdite o crediti fiscali, considerati illegittimi, la giurisprudenza pensa sia necessario l'avviso bonario

Premessa

Prassi oramai diffusa è la notifica della cartella di pagamento, formalmente emessa a seguito di controllo automatizzato, con la quale si recupera l'imposta per "omesso o carente versamento", anche al di fuori delle ipotesi previste dagli artt. 36-bis D.P.R. n. 600/73 e 54-bis D.P.R. n. 633/72

Ebbene, la dicitura "omesso o carente versamento" trova ragione solo nel caso in cui il contribuente esponga in dichiarazione un debito di imposta, e poi non adempia all'obbligazione così come dichiarata. Tuttavia, la prassi oramai consolidata è quella di avvalersi del controllo automatizzato anche per recuperare a tassazione perdite o crediti esposti in dichiarazione.

È lapalissiano che il controllo formale della dichiarazione *ex artt. 36-bis D.P.R. n. 600/73 o 54-bis D.P.R. 63/72* (che è automatizzato e senza alcun "riscontro esterno" alla dichiarazione medesima) trova la sua *ratio* proprio nella evidenza della discrasia o incongruenza tra i dati dichiarati dal contribuente e l'adempimento delle obbligazioni che ne seguono.

Ne deriva che, quando una cartella riporta, quale motivazione del recupero, la dicitura "omesso o carente versamento", a fronte di una dichiarazione che non indica alcun debito d'imposta (perché ha esposto un credito o una perdita), tale circostanza porta inequivocabilmente a non comprendere le ragioni del recupero.

Nei casi, dunque, in cui è effettuato un controllo automatizzato ed è richiesto un pagamento di imposta a fronte di un credito o una perdita dichiarati, è di tutta evidenza che i riferimenti scritti nella cartella non possono ritenersi sufficienti.

Del resto, la Suprema Corte, è chiara nel sostenere che: *“è illegittima la cartella di pagamento che riporta, in maniera criptica, i soli codici del tributo richiesto, non competendo al contribuente la ricostruzione dell’operato dell’Ufficio, attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni”* (sentenza n. 18415 del 16.09.2005).

Giurisprudenza

In questo contesto, si inserisce la recente sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, n. 512 del 17/11/2011**, che appare davvero interessante. Difatti, essa, in pieno rispetto dell’orientamento giurisprudenziale di legittimità citato, ha dichiarato nulla la cartella di pagamento a causa di un grave difetto di motivazione: formalmente veniva indicato un omesso/carente versamento, quando, di fatto, era posto in essere un disconoscimento di perdita pregressa.

La motivazione addotta nella cartella, rileva il giudice, non consente affatto di comprendere le ragioni del recupero e ciò ne determina la nullità.

Inevitabilmente, la carenza di motivazione riconosciuta dalla citata Commissione Tributaria Provinciale di Lecce si riverbera sulla totale illegittimità della procedura di recupero automatizzata operata.

Difatti, se l’A.f. sostiene di aver effettuato un controllo della dichiarazione *ex art. 36-bis D.P.R.- n. 600/73 o 54-bis del D.P.R. n. 633/72* e di aver riscontrato un omesso o carente versamento di imposta, la situazione così prospettata stride con la realtà dei fatti, in cui quella stessa dichiarazione oggetto di controllo automatizzato non evidenzia alcuna debenza fiscale, stante l’indicazione di un credito d’imposta o una perdita.

Quindi, **l’A.f. ha, di fatto, disconosciuto quel credito o quella perdita dichiarati, ponendo in essere un sostanziale accertamento, pur qualificando il proprio operato come controllo automatizzato *ex art. 36-bis o 54-bis***. Tuttavia, ai sensi delle norme succitate, non si sarebbe certo potuto disconoscere un credito o una perdita esposti in dichiarazione. Difatti, tali norme prevedono espressamente che l’A.f. possa solo effettuare correzioni di errori materiali presenti in dichiarazione.

Del resto, è proprio questo l’ormai consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità. Vedasi sul punto la **recentissima ordinanza della Cassazione civile, n. 5318 del 3/04/2012**: *“la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, è ammissibile, e può evitare l’attività di rettifica, quando il dovuto sia determinato mediante un controllo della dichiarazione meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo. Con tali modalità non possono, invece, risolversi questioni giuridiche o esaminarsi atti diversi dalla dichiarazione stessa”*

(senza previamente contestare al contribuente il relativo accertamento con il prescritto avviso). Nella specie, la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica'.

Anche la giurisprudenza di merito si è correttamente espressa sul punto. Difatti, l'altrettanto recente sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Lecce, sez.2, n. 32 del 7/02/2012 accoglie il ricorso del contribuente sostenendo che *“la cartella di pagamento è stata emessa al di fuori delle ipotesi tassative previste dagli artt. 36 bis del d.p.r. n. 600/73 e 54 bis del d.p.r. 633/72, in quanto non risultano evidenziate correzioni di errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente in sede di compilazione della dichiarazione; di conseguenza deve essere annullata’.*

In conclusione, qualora una cartella di pagamento sia stata emessa a seguito di controllo automatizzato, ma di fatto, sottenda un accertamento sostanziale, come nelle ipotesi prospettate, è da ritenersi nulla per più aspetti:

- per carenza di motivazione, quanto indica un “omesso/carente versamento”, affatto riscontrabile dalla dichiarazione;
- per violazione dell’art. 36 bis D.P.R. n. 600 del 1973, e/o dell’ art. 54 bis D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto tali norme non consentono il disconoscimento di un credito o di una perdita, attività che presuppone un accertamento sostanziale, che l’A.f. ha sempre facoltà/dovere di porre in essere.

23 aprile 2012

Maria e Leonardo Leo